# ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

21 februari 2006 *

In zaak C-255/02,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), bij beschikking van 27 juni 2002, ingekomen bij het Hof op 11 juli 2002, in de procedure

**Halifax plc,**

**Leeds Permanent Development Services Ltd,**

**County Wide Property Investments Ltd**

tegen

**Commissioners of Customs & Excise,**

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, kamerpresidenten, S. von Bahr (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász en G. Arestis, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 november 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd en County Wide Property Investments Ltd, vertegenwoordigd door K. P. E. Lasok, QC, en M. Patchett-Joyce, barrister, geïnstrueerd door S. Garrett, solicitor,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Collins en R. Caudwell als gemachtigden, bijgestaan door J. Peacock en C. Vajda, QC, alsmede door M. Angiolini, barrister,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en C. Jurgensen-Mercier als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. J. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door A. M. Collins, SC,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 april 2005,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „ Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Halifax plc (hierna: „Halifax"), Leeds Permanent Development Services Ltd (hierna: „Leeds Development") en County Wide Property Investments Ltd (hierna: „County"), enerzijds, en Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners"), anderzijds, over de weigering van deze laatsten tot teruggaaf dan wel kwijtschelding van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") waar Leeds Development en County om hadden verzocht in het kader van een constructie om de belastingdruk voor Halifax plc Group te verlagen.

## Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan BTW zijn onderworpen, de leveringen van goederen evenals de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Volgens artikel 4, lid 1, van deze richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig één van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht. Het begrip „economische activiteiten" wordt in dit lid 2 omschreven als alle werkzaamheden van een fabrikant, ondernemer of dienstverrichter, en onder andere de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

5 Volgens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn wordt „als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

6 Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt „als dienst beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is".

7 Uit artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn volgt dat de lidstaten de verpachting en de verhuur van onroerende goederen vrijstellen, afgezien van enkele aldaar genoemde uitzonderingen. Blijkens artikel 13, C, eerste alinea, sub a, van deze richtlijn kunnen de lidstaten aan hun belastingplichtigen echter het recht verlenen om in het kader van deze handelingen te kiezen voor belastingheffing.

8 Artikel 13, B, sub d, van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten bepaalde activiteiten in de financiële dienstensector van BTW vrijstellen.

9 Artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn bepaalt:

„Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten."

10 Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, preciseert artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat „aftrek slechts wordt toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)".

11 Luidens de tweede alinea van deze bepaling „wordt dit pro rata overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen".

## Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

12 Halifax is een bank. Het grootste gedeelte van haar diensten zijn vrijgesteld van BTW. Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding kon zij minder dan 5 % van de voorbelasting terugvorderen.

13 Volgens de opmerkingen van Halifax is Leeds Development een projectontwikkelingsmaatschappij en County een projectontwikkelings- en investeringsmaatschappij.

14 Blijkens de verwijzingsbeschikking zijn Leeds Development en County alsmede een andere, bij de handelingen in kwestie betrokken onderneming van de Halifax plc Group, Halifax Property Investments Ltd (hierna: „Property"), alle volle dochterondernemingen van Halifax. Leeds Development en County zijn voor BTW-doeleinden elk afzonderlijk geregistreerd, terwijl Property niet is geregistreerd.

15 Voor haar commerciële activiteiten moest Halifax call centers bouwen op vier verschillende locaties te Cromac Wood en Dundonald in Noord-Ierland, Livingston in Schotland en West Bank, Leeds, in het noordoosten van Engeland, die zij voor ongeveer 125 jaar in pacht had, of waarvan zij de volle eigendom dan wel het volle genot had.

16 Op 17 december 1999 heeft zij om te beginnen een ontwikkelingsovereenkomst voor de locatie te Cromac Wood gesloten met Cusp Ltd, een zelfstandige project-ontwikkelings- en bouwmaatschappij. Via een schuldvernieuwingsovereenkomst van 28 februari 2000 heeft zij zich vervolgens van haar verplichtingen uit deze overeenkomst bevrijd en haar rechten en verplichtingen zijn overgegaan op County.

17 Tussen 29 februari en 6 april 2000 hebben Halifax, Leeds Development, County en Property een aantal overeenkomsten met betrekking tot de verschillende locaties gesloten. Blijkens de verwijzingsbeschikking zijn de transacties voor alle locaties op soortgelijke wijze verlopen.

18 Wat de locaties te Cromac Wood, Dundonald en Livingston betreft, heeft Halifax op 29 februari 2000 leningovereenkomsten gesloten met Leeds Development waarbij zij zich ertoe verbond om Leeds Development toereikende bedragen te lenen — in totaal 59 000 000 GBP — om participaties in deze locaties te verwerven en de ontwikkeling ervan voor haar rekening te nemen.

19 Halifax en Leeds Development hebben ook een overeenkomst gesloten om op deze locaties bepaalde bouwwerkzaamheden te verrichten. Voor deze werkzaamheden heeft Halifax Leeds Development iets meer dan 120 000 GBP betaald, waarvan bijna 20 000 GBP aan BTW. Leeds Development heeft Halifax drie gekwiteerde BTW-facturen voor dit bedrag gestuurd. Verder heeft Halifax met Leeds Development een overeenkomst gesloten om de drie locaties elk voor 20 jaar aan deze laatste te verpachten tegen betaling van een premie, met de mogelijkheid voor de pachter om de duur tot 99 jaar te verlengen.

20 Op 29 februari 2000 heeft Leeds Development ook een ontwikkelings- en financieringsovereenkomst met County gesloten, volgens dewelke deze laatste op de locaties te Cromac Wood, Dundonald en Livingston bouwwerkzaamheden moest verrichten of laten verrichten, met inbegrip van de werkzaamheden die Leeds Development uit hoofde van haar overeenkomst met Halifax zou uitvoeren of laten uitvoeren.

21 Op dezelfde datum heeft Halifax Leeds Development in totaal 44 815 000 GBP overgemaakt, zijnde de eerste voorschotten op de leningen en betaling van de werkzaamheden. Dit bedrag is op een volgens de instructies van Leeds Development beheerde bankrekening gestort. Deze laatste heeft opdracht gegeven om eenzelfde bedrag, waarvan meer dan 6 600 000 GBP aan BTW, aan County te betalen bij wege van voorschot op de door of namens haar verrichte werkzaamheden. Deze transactie is dezelfde dag door de betrokken bank bevestigd en de fondsen zijn vervolgens gedurende de nacht in deposito geplaatst. Dezelfde dag heeft County aan Leeds Development een gekwiteerde BTW-factuur verstrekt.

22 29 februari 2000 was voor Leeds Development ook de laatste dag van het aangiftetijdvak februari 2000. Zij heeft aangifte gedaan, waarbij zij om teruggaaf van BTW voor een bedrag van bijna 6 700 000 GBP verzocht.

23 Op 1 maart 2000 is een bedrag van 44 815 000 GBP plus de gecumuleerde interesten op instructie van Leeds Development overgemaakt op een rekening van County bij een andere bank.

24 Op 6 april 2000 heeft Halifax conform de overeenkomst van 29 februari 2000 de locaties te Cromac Wood, Dundonald en Livingston aan Leeds Development verpacht tegen betaling van premies voor in totaal ongeveer 7 400 000 GBP, waarbij elke pacht voor BTW-doeleinden als een vrijgestelde levering werd beschouwd. Leeds Development heeft deze premies gefinancierd door bijkomend geld op te nemen van het uit hoofde van de oorspronkelijke leningovereenkomsten ter beschikking gestelde bedrag.

25 Dezelfde dag heeft Leeds Development zich er ook toe verbonden om elk van deze pachtovereenkomsten tegen betaling van een premie over te dragen aan Property; deze overdrachten moesten zijn beëindigd op de eerste werkdag na voltooiing van de werkzaamheden op de locatie en dienden als van BTW vrijgestelde handelingen te worden beschouwd. De premie moest worden berekend volgens een formule die Leeds Development naar verwachting in totaal 180 000 GBP winst zou opleveren. Property heeft zich ertoe verbonden om de gebouwen op de locaties te Cromac Wood, Dundonald en Livingston aan Halifax weder te verhuren, telkens tegen betaling van een premie die moest worden berekend aan de hand van de prijs die Property aan Leeds Development moest betalen voor de overdracht van de respectieve pachtovereenkomsten, vermeerderd met een winstmarge. Verwacht werd dat Property uit de wederverhuur van deze gebouwen een totaalwinst van 85 000 GBP zou behalen.

26 Wat de locatie op West Bank te Leeds betreft, hebben Halifax en Leeds Development op 13 maart 2000 een leningovereenkomst alsmede een pachtovereenkomst en een overeenkomst voor het verrichten van werkzaamheden gesloten. Halifax heeft 41 900 GBP, waarvan iets meer dan 6 000 GBP aan BTW, betaald voor de eerste uitgevoerde werkzaamheden en Leeds Development heeft voor dit volledige bedrag een gekwiteerde BTW-factuur afgegeven. Halifax heeft op grond van de leningovereenkomst aan Leeds Development een eerste voorschot van circa 3 000 000 GBP uitbetaald.

27 Dezelfde dag hebben Leeds Development en County een ontwikkelings- en financieringsovereenkomst gesloten. Leeds Development heeft County een bedrag vooruitbetaald en deze laatste heeft voor de uitgevoerde werkzaamheden gekwiteerde BTW-facturen afgegeven ten belope van meer dan 3 000 000 GBP, waarvan ongeveer 455 000 GBP aan BTW. In haar aangifte over maart 2000 heeft Leeds Development teruggaaf van bijna 455 000 GBP aan voorbelasting gevorderd.

28 Op 6 april 2000 heeft Halifax de West Bank-locatie verpacht aan Leeds Development en is een overeenkomst gesloten inhoudende dat Leeds Development deze pacht tegen betaling van een premie zou overdragen aan Property. Bij een andere overeenkomst heeft Property zich ertoe verbonden om deze locatie aan Halifax weder te verhuren.

29 Om de in de verschillende overeenkomsten met Leeds Development bedoelde werkzaamheden uit te voeren, heeft County zelfstandige hoofdaannemers en vrije beroepsbeoefenaren (hierna: „zelfstandige opdrachtnemers") aangesteld. De verwijzende rechter benadrukt dat de overeenkomsten met de zelfstandige opdrachtnemers gaandeweg zijn gesloten en dat de hem voorgelegde overeenkomsten vergezeld gingen van afzonderlijke overeenkomsten waarbij Halifax partij was. Deze afzonderlijke overeenkomsten garandeerden Halifax onder meer dat de betrokken zelfstandige opdrachtnemer zijn taken en verplichtingen zou uitvoeren.

30 Volgens de verwijzende rechter werden met de voormelde overeenkomsten de navolgende fiscale gevolgen beoogd:

— Halifax zou het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting over de ingevolge de overeenkomsten met Leeds Development te verrichten werkzaamheden kunnen aftrekken;

— Leeds Development zou over het aangiftetijdvak februari 2000 de op de factuur van County van 29 februari 2000 vermelde BTW, zijnde meer dan 6 600 000 GBP, en over het aangiftetijdvak maart 2000 de op de factuur van 13 maart 2000 vermelde BTW, namelijk ongeveer 455 000 GBP, in aftrek kunnen brengen;

— County zou van de volledige, op deze facturen vermelde outputbelasting aangifte doen en zou de voorbelasting over de door de zelfstandige opdrachtnemers verrichte werkzaamheden kunnen aftrekken;

— De overeenkomsten van Leeds Development van 6 april 2000 om de pachtovereenkomsten op de vier locaties over te dragen aan Property zouden vrijgestelde handelingen zijn. Aangezien zij in een ander aanslagjaar plaats-

vonden, zouden deze leveringen geen wijziging brengen in de aanspraken van Leeds Development op teruggaaf van de voorbelasting voor de aangiftetijdvakken februari en maart 2000, die in het op 31 maart 2000 aflopende aanslagjaar vielen.

31 Volgens de verwijzende rechter kon deze oplossing maar effectief zijn indien:

— Halifax, Leeds Development en County alle drie afzonderlijk waren geregistreerd voor BTW-doeleinden,

— gedurende heel het betrokken eerste aanslagjaar de tegen standaardtarief belaste productie van Leeds Development een zo groot mogelijk percentage van haar totale productie bedroeg. Hiertoe moesten de vrijgestelde leveringen van Leeds Development, zijnde de overdracht van haar rechten op de locaties aan Property, tot een later aanslagjaar worden uitgesteld, en

— de eigendomsrechten van Leeds Development op de locaties zo werden aangeduid dat zij niet als investeringsgoederen golden. Anders zou de overdracht van deze rechten aan Property haar aanspraken op aftrek negatief beïnvloeden.

32 Bij beschikkingen van 4 en 7 juli 2000 hebben de Commissioners de door Leeds Development alsmede door County ingediende verzoeken om aftrek van de BTW die de zelfstandige opdrachtnemers aan deze laatste hadden gefactureerd, afgewezen.

33 Volgens de verwijzende rechter hebben de Commissioners geoordeeld dat:

— deze transacties niet voor BTW-doeleinden in aanmerking dienden te worden genomen daar Leeds Development geen werkzaamheden aan Halifax had geleverd en ook geen leveringen van bouwwerkzaamheden van County had ontvangen;

— analyse van de overeenkomsten in hun globale context uitwees dat Halifax leveringen van werkzaamheden van de zelfstandige opdrachtnemers had ontvangen en niet van Leeds Development. Halifax kon dus de BTW over deze werkzaamheden volgens haar normale teruggaaftarief aftrekken.

34 Halifax, Leeds Development en County zijn tegen de beschikkingen van de Commissioners opgekomen bij het VAT and Duties Tribunal, London. Halifax betoogde dat zij als gevolg van deze beschikkingen werd behandeld alsof zij leveringen van belastbare bouwdiensten had ontvangen, terwijl deze als leveringen aan County hadden moeten worden aangemerkt. Leeds Development en County voerden aan dat ten gevolge van deze beschikkingen hun verzoeken om teruggaaf dan wel kwijtschelding van de voorbelasting werden afgewezen.

35 Halifax, Leeds Development en County merkten op dat de transacties die in het kader van de in hun beroep bedoelde overeenkomsten werden verricht, echt waren. Zowel de leveringen van de zelfstandige opdrachtnemers als de leveringen van bouwdiensten door County en de leveringen van bouwdiensten en gronden door Leeds Development dienden economische belangen. Deze twee ondernemingen en Property zouden winst behalen uit hun deelname aan deze overeenkomsten. Hoewel de overeenkomsten zo waren opgezet dat daarmee een fiscaal voordelig resultaat kon worden bereikt, vereiste het BTW-stelsel dat de belasting per transactie werd geheven.

36 De Commissioners betoogden in de eerste plaats dat een transactie die uitsluitend wordt verricht met de bedoeling BTW te ontwijken, op zich geen „levering" is en ook geen maatregel in het kader of ter bevordering van een „economische activiteit" in de betekenis die aan deze begrippen in de Zesde richtlijn moet worden gegeven. Bij toepassing van dit uitleggingsbeginsel op de betrokken overeenkomsten konden de verbintenissen van Leeds Development jegens Halifax niet als „leveringen" worden aangemerkt en hetzelfde gold voor de verbintenissen van County jegens Leeds Development.

37 In de tweede plaats stelden de Commissioners dat overeenkomstig het algemene beginsel van gemeenschapsrecht dat „rechtsmisbruik" moet worden voorkomen, geen rekening moet worden gehouden met transacties die uitsluitend zijn verricht met de bedoeling BTW te ontwijken, en dat de bepalingen van de Zesde richtlijn op de betrokken transacties moeten worden toegepast volgens de werkelijke aard ervan. Ongeacht het perspectief van waaruit deze overeenkomsten worden onderzocht zou blijken dat enkel de zelfstandige opdrachtnemers effectief bouwdiensten hebben geleverd, en wel rechtstreeks aan Halifax.

38 Bij beschikking van 5 juli 2001 heeft het VAT and Duties Tribunal de beroepen verworpen.

39 Halifax, Leeds Development en County hebben hoger beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, die deze beschikking nietig heeft verklaard en de zaak heeft terugverwezen naar het VAT and Duties Tribunal.

40 Dit laatste merkt op dat het in zijn eerste beschikking van 5 juli 2001 was uitgegaan van de uitlegging van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn dat enkel met de objectieve kenmerken van de transacties rekening moest worden gehouden om vast te stellen dat de betrokken transacties geen leveringen voor BTW-doeleinden waren. De vraag naar de uitlegging van deze bepaling moet thans aan het Hof worden voorgelegd.

41 Verder had de verwijzende rechter met zijn eerste beschikking uitspraak gedaan in het hoofdgeding zonder zich af te vragen of de deelnemers aan de betrokken transacties zich schuldig hadden gemaakt aan „rechtsmisbruik". Aangezien deze beschikking nietig is verklaard, moet aan het Hof ook een vraag over de uitlegging van dit beginsel worden gesteld.

42 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter op dat blijkens de getuigenverklaringen van de directeuren van Halifax, Leeds Development en County, de twee laatstgenoemde ondernemingen met hun medewerking aan de betrokken transacties uitsluitend tot doel hadden BTW te ontwijken. Met andere woorden wilden Halifax, Leeds Development en County een belastingvoordeel verkrijgen door een artificiële constructie op te zetten om belasting te ontwijken. De verwijzende rechter refereert dienaangaande aan het arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Jurispr. blz. I-11569, punt 53).

43 In deze omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, London, besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) a) Moeten in de betrokken omstandigheden transacties

i) die door elke deelnemer zijn aangegaan met de uitsluitende bedoeling een belastingvoordeel te verkrijgen, en

ii) die geen zelfstandig economisch doel beogen,

voor BTW-doeleinden worden aangemerkt als leveringen die door of ten behoeve van de deelnemers zijn verricht in het kader van hun economische activiteiten?

b) Welke factoren moeten in de betrokken omstandigheden in aanmerking worden genomen om te bepalen wie de ontvangers zijn van de leveringen van de zelfstandige opdrachtnemers?

2) Heeft het door het Hof ontwikkelde leerstuk van rechtsmisbruik tot gevolg dat appellanten geen recht hebben op teruggaaf of kwijtschelding van de voorbelasting die is verschuldigd naar aanleiding van de betrokken transacties?"

**Eerste vraag, sub a**

44 Met zijn eerste vraag, sub a, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of transacties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of diensten en een economische activiteit vormen in de zin van artikel 2, punt 1, artikel 4, leden 1 en 2, artikel 5, lid 1, en artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, indien zij worden verricht met de uitsluitende bedoeling om een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

45 Halifax, Leeds Development en County betogen dat in het stelsel van de Zesde richtlijn transacties die uitsluitend zijn verricht met de bedoeling om een belastingvoordeel te behalen en geen zelfstandig economisch doel beogen, voor BTW-doeleinden moeten worden aangemerkt als leveringen die door of ten behoeve van de deelnemers zijn verricht in het kader van hun economische activiteiten.

46 De regering van het Verenigd Koninkrijk en Ierland stellen dat transacties die enerzijds door elke deelnemer worden verricht met de uitsluitende bedoeling om een belastingvoordeel te verkrijgen, en anderzijds geen zelfstandig economisch doel beogen, geen leveringen zijn die de deelnemers in het kader van hun economische activiteiten verrichten.

47 De Commissie is van mening dat het voor de toepassing van artikel 2 van de Zesde richtlijn irrelevant is met welke bedoeling een transactie wordt verricht.

*Beoordeling door het Hof*

48 Dienaangaande zij er van meet af aan aan herinnerd dat de Zesde richtlijn een gemeenschappelijk BTW-stelsel heeft ingevoerd dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie met name arrest van 26 juni 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38).

49 In dit verband geeft de Zesde richtlijn de BTW een zeer ruime werkingssfeer aangezien artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, behalve de invoer van goederen, ook de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, betreft.

50 Wat om te beginnen het begrip „levering van goederen" betreft, preciseert artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn dat als een dergelijke levering wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

51 Blijkens de rechtspraak van het Hof omvat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die zaak te beschikken als ware zij de eigenaar daarvan (zie met name arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7, en 21 april 2005, C-25/03, HE, Jurispr. blz. I-3123, punt 64).

52 Wat het begrip „diensten" betreft volgt uit artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn dat daaronder elke handeling valt die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van deze richtlijn is.

53 Vervolgens wordt ingevolge artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

54 Ten slotte strekt het begrip „economische activiteiten" zich volgens artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn uit tot „alle" werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en omvat het volgens de rechtspraak alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting (zie met name arrest van 4 december 1990, Van Tiem, C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17, en arrest MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, reeds aangehaald, punt 42).

55 Zoals het Hof in punt 26 van het arrest van 12 september 2000, Commissie/Griekenland (C-260/98, Jurispr. blz. I-6537), heeft vastgesteld, blijkt uit de definities van de begrippen „belastingplichtige" en „economische activiteiten", dat het begrip „economische activiteiten" een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit (zie tevens arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 8, alsmede, in die zin, met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, Jurispr. blz. I-14393, punt 38).

56 De facto blijkt uit bovenstaande analyse en die van de begrippen „leveringen van goederen" en „diensten" dat deze begrippen, die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, alle een objectief karakter hebben en dat zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 44).

57 Zoals het Hof in punt 24 van het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983), heeft vastgesteld, zou een verplichting voor de belastingadministratie om te onderzoeken wat de belastingplichtige met zijn handelingen precies voorheeft, ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de BTW te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling.

58 Daaruit volgt dat handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit vormen in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, indien zij aan de objectieve criteria voldoen waarop deze begrippen zijn gebaseerd.

59 Hoewel zeker niet aan deze criteria is voldaan in het geval van belastingfraude, bijvoorbeeld door valse aangifte of door het opstellen van onregelmatige facturen, neemt dit niet weg dat de vraag of de betrokken handeling is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, irrelevant is voor de vaststelling of die handeling een levering van goederen of een dienstverrichting en een economische activiteit vormt.

60 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag, sub a, te worden geantwoord dat handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit zijn in de zin van de

artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop genoemde begrippen zijn gebaseerd, zelfs wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.

## Tweede vraag

61 Met zijn tweede vraag, die vóór de eerste vraag, sub b, moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige niet het recht heeft om voorbelasting af te trekken, indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik opleveren.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

62 Halifax, Leeds Development en County stellen zich op het standpunt dat in de context van het BTW-stelsel het gemeenschapsrecht geen leerstuk van rechtsmisbruik kent waarop de belastingadministratie van een lidstaat zich tegenover particulieren kan beroepen om hun verzoeken om teruggaaf dan wel aftrek van voorbelasting af te wijzen.

63 De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat het beginsel van het rechtsmisbruik een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht is en overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn en elke toepasselijke nationale wettelijke regeling tot omzetting van dit artikel, een belastingplichtige verbiedt de BTW af te trekken, indien uit het verzoek om aftrek blijkt dat de met de Zesde richtlijn beoogde BTW-doelstellingen niet worden bereikt en dat de belastingplichtige artificieel de voorwaarden schept waaronder om aftrek kan worden verzocht.

64 De Franse regering voert aan dat het gemeenschapsrecht, voor zover het een lidstaat toestaat maatregelen te nemen om te verhinderen dat sommige van zijn onderdanen van de krachtens het EG-Verdrag geschapen mogelijkheden profiteren om met een beroep op het gemeenschapsrecht misbruik te maken of bedrog te plegen, zich niet ertegen verzet dat een lidstaat een belastingplichtige of een groep van onderling verbonden belastingplichtigen, die zuiver artificiële transacties hebben verricht met de uitsluitende bedoeling om onverschuldigd BTW terug te krijgen, het recht op aftrek ontzegt.

65 Ierland stelt dat belastingadministraties op grond van het door het Hof ontwikkelde leerstuk van rechtsmisbruik verzoeken van belastingplichtigen om teruggaaf of aftrek van de voorbelasting die is betaald naar aanleiding van transacties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, kunnen afwijzen.

66 Volgens de Commissie moeten de door een belastingplichtige of een groep van onderling verbonden belastingplichtigen verrichte handelingen die tezamen beschouwd een artificiële situatie doen ontstaan met als enig doel de noodzakelijke voorwaarden te scheppen om voorbelasting terug te krijgen, buiten beschouwing blijven.

*Beoordeling door het Hof*

67 Vooraf zij vastgesteld dat de problemen die in de prejudiciële vragen van het VAT and Duties Tribunal aan de orde worden gesteld, in feite althans ten dele lijken voort te vloeien uit een nationale regeling op grond waarvan een belastingplichtige die zowel belaste als niet-belaste dan wel uitsluitend niet-belaste handelingen verricht, de pacht van een onroerend goed kan overdragen aan een andere entiteit, waarover hij de zeggenschap uitoefent en die het recht heeft om ervoor te kiezen de verhuur van dat goed te onderwerpen aan belastingheffing, met volledige aftrek van voorbelasting over de bouw- of renovatiekosten.

68 Deze vaststelling ten spijt zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen (zie met name arresten van 12 mei 1998, Kefalas e.a., C-367/96, Jurispr. blz. I–2843, punt 20, en 23 maart 2000, Diamantis, C-373/97, Jurispr. blz. I-1705, punt 33, en 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, Jurispr. blz. I-1599, punt 32).

69 De gemeenschapsregeling mag immers niet zo ruim worden toegepast, dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (zie in die zin met name arresten van 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, Jurispr. blz. 1593, punt 21, en 3 maart 1993, General Milk Products, C-8/92, Jurispr. blz. I-779, punt 21, en arrest Emsland-Stärke, reeds aangehaald, punt 51).

70 Dit beginsel van het verbod van misbruik geldt ook op het gebied van de BTW.

71 De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is immers een doel dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76).

72 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, dient de gemeenschapsregeling echter ook met zekerheid kenbaar te zijn en moet de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar zijn (zie met name arrest van 22 november 2001, Nederland/Raad, C-301/97, Jurispr. blz. I-8853, punt 43). Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, zodat de belanghebbenden de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig kunnen kennen (zie met name arresten van 15 december 1987, Nederland/Commissie, 326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24, en 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 34).

73 Verder blijkt uit de rechtspraak dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het BTW-stelsel (zie met name arrest BLP Group, reeds aangehaald, punt 22, en arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33). Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, verplicht de Zesde richtlijn hem niet de transactie te kiezen waarvoor de hoogste BTW is verschuldigd. Zoals de advocaat-generaal in punt 85 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft de belastingplichtige integendeel het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft.

74 Gelet op deze overwegingen is, om te kunnen vaststellen of er op BTW-gebied sprake is van misbruik, kennelijk ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.

75 Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie heeft gepreciseerd, geldt het verbod van onrechtmatige praktijken immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.

76 Het staat aan de verwijzende rechter om, conform de bewijsregels van het nationale recht en voor zover de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht niet wordt aangetast, na te gaan of in het hoofdgeding sprake is van de wezenskenmerken van misbruik (zie arrest van 21 juli 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Jurispr. I-7355, punt 40).

77 Het Hof kan echter in zijn prejudiciële beslissing in voorkomend geval preciseringen geven teneinde de nationale rechterlijke instantie bij haar uitlegging te leiden (zie met name arrest van 17 oktober 2002, Payroll e.a., C-79/01, Jurispr. blz. I-8923, punt 29).

78 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling van de Zesde richtlijn tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie met name arrest van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24, en arrest Zita Modes, reeds aangehaald, punt 38).

79 Volgens vaste rechtspraak moeten artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelastingen (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn") en artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn immers aldus worden uitgelegd, dat er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium, en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald (arrest van 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 24; arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 26, en arrest van 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 29).

80 Werd het belastingplichtigen echter toegestaan de voorbelasting volledig af te trekken, hoewel zij in het kader van hun normale handelstransacties deze BTW niet — ook niet gedeeltelijk — zouden hebben kunnen aftrekken op grond van enige handeling die voldoet aan de voorwaarden van de aftrekregeling van de Zesde

richtlijn of van de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, dan zou zulks in strijd zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit en bijgevolg met het doel van deze regeling.

81 Wat de tweede factor betreft, volgens dewelke de betrokken transacties in wezen tot doel moeten hebben een belastingvoordeel te verkrijgen, zij eraan herinnerd dat het aan de nationale rechter staat vast te stellen wat de werkelijke inhoud en betekenis van de betrokken handelingen zijn. Hierbij kan hij het louter artificiële karakter van deze handelingen in aanmerking nemen alsmede de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk betrokken ondernemers (zie in die zin arrest Emsland-Stärke, reeds aangehaald, punt 58).

82 Hoe dan ook is blijkens de verwijzingsbeschikking het VAT and Duties Tribunal van oordeel dat met de transacties die in het hoofdgeding aan de orde zijn uitsluitend het verkrijgen van een belastingvoordeel werd beoogd.

83 Ten slotte zij er nog aan herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, integrerend deel uitmaakt van de BTW-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43).

84 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, blijft het recht op aftrek, zodra het is ontstaan, evenwel slechts verworven wanneer er geen sprake is van fraude of misbruik, en behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn (zie met name arresten van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 41, en Schlossstraße, C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 42).

85 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen het recht van een belastingplichtige om de voorbelasting af te trekken indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik vormen.

86 Om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

**Eerste vraag, sub b**

87 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, sub a, en op de tweede vraag, moet de eerste vraag, sub b, aldus worden begrepen dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen onder welke voorwaarden de BTW alsnog kan worden geïnd wanneer een misbruik is vastgesteld.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

88 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk moet nader worden ingegaan op de omstandigheden waaruit de werkelijke economische grondslag blijkt en die bepalen of de doelstellingen van de Zesde richtlijn al dan niet zijn bereikt.

89 In het hoofdgeding zijn deze omstandigheden in de eerste beschikking van het VAT and Duties Tribunal als volgt vastgesteld:

a) Halifax was de inspirator voor deze transacties;

b) Halifax heeft gezorgd voor interestloze financiering van deze transacties;

c) Halifax heeft altijd het genot van de locaties behouden zodat de uit de bouwwerkzaamheden voortvloeiende voordelen haar rechtstreeks ten goede zijn gekomen;

d) Halifax had rechtstreekse contractuele banden met de zelfstandige opdrachtnemers in de vorm van garanties; en

e) County noch Leeds Development hadden eigendomsrechten van enige betekenis.

Deze omstandigheden nopen tot de conclusie dat Halifax de ontvanger is van de leveringen van de zelfstandige opdrachtnemers en leiden bijgevolg tot een resultaat dat beantwoordt aan de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

*Beoordeling door het Hof*

90 Vooraf zij vastgesteld dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn betrekking heeft op de inning a posteriori van de BTW. In artikel 20 van deze richtlijn wordt alleen bepaald onder welke voorwaarden de aftrek van de voorbelasting kan worden herzien bij degenen aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht (zie beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 27).

91 Het staat dus in beginsel aan de lidstaten om te bepalen onder welke voorwaarden de BTW door de schatkist kan worden nagevorderd, waarbij zij evenwel binnen de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende grenzen moeten blijven (zie beschikking Transport Service, reeds aangehaald, punt 28).

92 In dit verband zij er evenwel aan herinnerd dat de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is (zie arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 52, en beschikking Transport Service, reeds aangehaald, punt 29). Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de BTW, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel (zie arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59).

93 Verder zij eraan herinnerd dat de vaststelling van een misbruik niet moet leiden tot een sanctie, waarvoor een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag vereist is, maar tot een verplichting tot terugbetaling als louter gevolg van deze vaststelling van een misbruik, waardoor de voorbelasting ten onrechte geheel of ten dele in aftrek is gebracht (zie in die zin arrest Emsland Stärke, reeds aangehaald, punt 56).

94 Bijgevolg moeten transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.

95 Dienaangaande mag de belastingadministratie met terugwerkende kracht nabetaling van de afgetrokken bedragen vorderen voor elke transactie waarvan zij vaststelt dat misbruik is gemaakt van het recht op aftrek (arrest Fini H, reeds aangehaald, punt 33).

96 De belastingadministratie moet evenwel ook daarvan elke belasting aftrekken die op een in een later stadium verrichte transactie heeft gedrukt, welke belasting de betrokken belastingplichtige artificieel was verschuldigd in het kader van de constructie om de belastingdruk te verlagen, en in voorkomend geval dient zij het teveel betaalde terug te geven.

97 Zo ook moet zij de belastingplichtige die, indien er geen transacties waren geweest die een misbruik opleveren, degene was geweest ten behoeve van wie de eerste transactie die geen misbruik oplevert zou zijn verricht, in staat stellen de BTW die op deze in een vorig stadium verrichte transactie drukt overeenkomstig de bepalingen van de aftrekregeling van de Zesde richtlijn af te trekken.

98 Bijgevolg moet op de eerste vraag, sub b, worden geantwoord dat wanneer een misbruik is vastgesteld, de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.

## Kosten

99 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) **Handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, zijn leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop genoemde begrippen zijn gebaseerd, zelfs wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.**

2) **De Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen het recht van een belastingplichtige om de voorbelasting af te trekken indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik vormen.**

**Om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.**

3) **Wanneer een misbruik is vastgesteld, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.**

ondertekeningen